

## أثر تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) في شركات استخراج النفط والغاز ودوره في تعزيز جودة أرباحها المحاسبية - بحث تطبيقي على شركة نفط البصرة / ش . ع

حسين سعد خلف السعدي\*\*

أ . د شاكر عبد الكريم البلداوي\*

### المستخلص:

تعد مرحلة الاستخراج واحدة من أهم مراحل صناعة النفط والغاز ، التي يوكل العراق اهتماماً بالغاً بها لما تؤديه من دور مؤثر على صعيد الاقتصاد الوطني ، كما تعد البيئة الأكثر جذباً للاستثمارات الأجنبية . وقد لوحظ في الآونة الأخيرة الاهتمام المتزايد للمجالس والمنظمات المهنية المحاسبية بضرورة صياغة معيار دولي متفق عليه يختص بالإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقييم في الشركات الاستخراجية ويغلق الباب أمام الاختلافات في المعالجات المحاسبية المتعلقة بتلك النفقات ، وقد ساهم هذا التوجه بصياغة المعيار (IFRS 6) . الخاص باستكشاف وتقييم الثروة المعدنية ونتيجة لضعف النظام المحاسبي الموحد في توفير آلية محاسبية للإبلاغ العادل عن نفقات الاستكشاف والتقييم ، جعل بعض الشركات الاستخراجية العراقية تتبنى آليات محاسبية الهدف منها تضخيم المصاريف لتحقيق إيرادات سنوية تفوق نشاطها الطبيعي مما جعل أرباحها المحاسبية غير صادقة ولا تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي بعدالة ، لذا هدف البحث إلى بيان أثر تطبيق المعيار (IFRS 6) على الشركات الاستخراجية في العراق ودوره في توفير آلية تساهم في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية ، وقد اختار الباحثان شركة نفط البصرة (شركة نفط الجنوب سابقاً) محلاً للتطبيق باعتبارها أكبر شركة إستخراجية في العراق ، وان ابرز ماتوصل إليه البحث من استنتاجات يمكن تلخيصه بأن الطريقة الحالية المعتمدة من قبل الشركة مخ

الفة للنظام المحاسبي الموحد من جانب وتتعارض مع المعيار الدولي (IFRS 6) من جانب آخر وتحقق للشركة أرباح تقدر بعشرات المليارات من الدنانير سنوياً من دون أي نشاط يذكر ، أما ابرز التوصيات فتتمثل بضرورة تطبيق المعيار (IFRS 6) على الشركات الاستخراجية العراقية مع تطبيق سياسة المجهودات الناجحة بثبات وهذا بدوره سيجعل الأرباح المحاسبية لتلك الشركات أكثر جودة .

## The impact of the application of (IFRS 6) on oil and gas extracting companies and it's role in enhancing the quality of their accounting earnings

### Applied research in Basra Oil Company / P

#### Abstract

The extraction phase is one of the most important stages of the oil and gas industry, which Iraq pays great attention to because of its influential role in the national economy, and is considered the most attractive environment for foreign investment. It has recently been noted that there has been a growing interest in the professional accounting councils and organizations in the need to formulate an agreed international standard for reporting on exploration and evaluation expenditures at extractive companies and closing the door to differences in accounting treatments related to such expenditures. This approach has contributed to the drafting of IFRS 6. As a result of the weakness of the unified accounting system in providing an accounting mechanism for the fair reporting of exploration and evaluation expenses, some Iraqi extractive companies have adopted accounting mechanisms that aim to inflate expenses to achieve annual revenues that exceed their normal activity, which made their accounting profits honest and does not reflect the result of activity. The

\* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

\*\* باحث .

مقبول للنشر بتاريخ 2018/12/12

financial position is fair, so the aim of the research is to show the impact of the application of IFRS 6 on extractive companies in Iraq and its role in providing a mechanism that contributes to enhancing the quality of accounting profits. The main findings of the research can be summarized that the current method adopted by the company is contrary to the standard accounting system on the one hand and contrary to the international standard (IFRS 6) on the other hand and the company achieved profits estimated at tens Billions of dinars per year without any activity, the most prominent recommendations is the need to apply the standard (IFRS 6) on the Iraqi extractive companies with the application of the policy of successful efforts steadily and this in turn will make accounting profits for those companies more quality

### المقدمة.

تمثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي الشكل الأساسي أو النموذج الأمثل لقياس الأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها بهدف توصيل معلومات مالية ذات خصائص نوعية عالية الجودة إلى الأطراف والجهات ذات المصلحة . ولأهمية مرحلة الاستخراج في صناعة النفط والغاز في العراق وتعدد الأحداث الاقتصادية فيها وقصور المعالجات المحاسبية الخاصة (بنفقات الاستكشاف والتقييم) وتأثيرها على دلالة الأرباح المحاسبية المعلنة ، برزت الحاجة إلى تقييم الآلية التي وافرها النظام المحاسبي الموحد بهذا الشأن ، فضلاً عن الآلية المطبقة في شركة نفط البصرة ، وبيان مدى تأثيرها على عدالة وصدق المركز المالي ونتيجة النشاط ، ومن ثم الاتجاه نحو تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) الخاص باستكشاف وتقييم الثروة المعدنية بعد تطوير النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى متطلبات المعيار ، وبيان دور التطبيق في غلق مجال التلاعب بالأرباح والإبلاغ عن أرباح محاسبية ذات جودة عالية .

ولغرض تغطية هذا الموضوع قُسم البحث على أربعة مباحث ، اشتمل المبحث الأول على منهجية البحث . في حين اختص المبحث الثاني بالإطار النظري المتعلق بالصناعة النفطية ودور المعيار الدولي (IFRS 6) في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية . أما المبحث الثالث فقد تناول الجانب التطبيقي في شركة نفط البصرة . وأخيراً جاء المبحث الرابع الذي كرس لعرض الاستنتاجات وتقديم التوصيات ، والتي تم التوصل إليها من خلال الدراستين النظرية والتطبيقية .

### **المبحث الأول**

#### **منهجية البحث**

#### **أولاً : مشكلة البحث**

تتجسد مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :

- 1- هل هناك قصور في المعالجات المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم على وفق النظام المحاسبي الموحد.
- 2- هل هناك حاجة لتطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) في البيئة المحلية.
- 3- هل هناك المستلزمات الكافية لتطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) محلياً .
- 4- هل هناك انعكاس لتطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) على جودة الأرباح المحاسبية .

#### **ثانياً : أهداف البحث**

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

- 1- تقييم الآلية المتبعة من قبل شركة نفط البصرة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم وبيان تأثيرها على دالة وجودة الأرباح المحاسبية .
- 2- بيان دور تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) على التقارير المالية لشركة نفط البصرة وانعكاسه في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية .

### ثالثاً : أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من توافر المعالجات المحاسبية الرصينة عن نفقات الإستكشاف والتقييم في الشركات الاستخراجية العراقية استناداً على المعيار الدولي (IFRS 6) الخاص باستكشاف وتقييم الثروة المعدنية والمطبق من قبل الشركات النفطية العالمية ، وإبراز دور تطبيقه في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية.  
رابعاً : فرضية البحث

بالاستناد إلى مشكلة البحث يحاول الباحثان إثبات صحة أو نفي الفرضية الآتية :  
يسهم تطبيق المعيار (IFRS 6) في توفير المعالجات المحاسبية الملائمة عن نفقات الاستكشاف والتقييم بشكل يعزز من جودة التقارير المالية للشركات الاستخراجية بشكل عام وجودة الأرباح بشكل خاص.  
خامساً : حدود البحث

- 1- الحدود المكائنية : يشمل مجتمع البحث الشركات الاستخراجية العاملة في وزارة النفط ، وقد تم اختيار شركة نפט البصرة ، كعينة للبحث باعتبارها الشركة الاستخراجية الأكبر في العراق .
  - 2- الحدود الزمانية : تم الاعتماد على التقارير المالية الخاصة بالشركة عينة البحث لعام (2015م) بسبب كثرة عدد المشاريع والدراسات الاستكشافية والتقييمية المنفذة خلال هذا العام .
- سادساً : منهج البحث وأسلوب جمع البيانات والمعلومات
- 1- الجانب النظري : اعتمد الباحثان في هذا الجانب على المنهج الاستنباطي في تحديد محاور البحث ، من خلال الاعتماد المراجع والكتب العربية والأجنبية ، فضلاً عن الرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات ، والتصفح والاطلاع على مواقع البحث الالكترونية ، ذات العلاقة بموضوع البحث .
  - 2- الجانب التطبيقي : اعتمد الباحثان في سبيل تحقيق أهداف البحث على المعلومات المستخلصة من سجلات الشركتين فضلاً عن :
    - القوانين والأنظمة والتعليمات المالية ذات العلاقة .
    - البيانات الخاصة بموضوع البحث والخطط المصادق عليها والحسابات الختامية للشركتين عينة البحث لعام (2015م)

### المبحث الثاني

#### الإطار النظري للبحث

يهدف المبحث إلى عرض الرؤى والنظريات والمفاهيم الفلسفية والمعرفية التي تدور حول موضوع البحث ، بشكل يمكن من الإفادة منها في معالجة مشكلة البحث ، والوصول إلى تحقيق أهدافه . لذا وبناءً على ما سبق ، فقد قسم هذا المبحث إلى ثلاث محاور ، المحور الأول : يختص بعرض مفهوم وخصائص الصناعة النفطية مع التركيز على مرحلة البحث الاستكشاف ومرحلة الاستخراج ، المحور الثاني : جودة الأرباح المحاسبية والعوامل المهمة والمؤثرة فيها فضلاً عن طرق قياسها ، المحور الثالث : دور المعيار (IFRS 6) في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية في صناعة النفط والغاز في العراق .

#### 1-2- المحور الأول : الصناعة النفطية ... المفهوم ، الخصائص ، المراحل

يمثل النفط والغاز في عالم اليوم المصدر الطبيعي الأكثر أهمية في العالم لما يؤديه من دور فاعل في رسم المعالم الاقتصادية والسياسات المالية والنمو الاجتماعي للأمم ، حيث يمكن وصفه بالورقة التكتيكية الخفية التي ترسم طبيعة العلاقات الدولية مابين البلدان المنتجة والمستهلكة ، ويطلق على الصناعة المهتمة بإنتاج هذا المصدر الاستراتيجي بالصناعة النفطية والتي تعرف على " أنها مجموعة من النشاطات أو العمليات الإنتاجية المتتالية ذات الطابع الفني والتكنولوجي والتنظيمي الإداري المتعلق باستغلال المورد النفطي (رحمن ، وطواهر، 2013: 19) . وتتميز هذه الصناعة بمجموعة من الخصائص عن الصناعات الأخرى ومنها خاصية الطبيعة الاستنفادية وهنا يكون الاستنفاد من جانبيين الأول يتعلق بالاحتياجات إذ إن البرميل الذي يستخرج لا يمكن تعويضه إلا بجهد استكشافي آخر ، أما الثاني فيتعلق بثروة الدولة إذ إن اعتمادها على مصدر وحيد في تمويل نفقاتها ، قد يلبي الحاجة على المدى القصير وظهور مشاكل مستعصية على المدى الطويل باعتبار إن هذا المورد غير متجدد ، وخاصية الطبيعة الدولية للصناعة إذ إن النفط بطبيعته مادة ستراتيكية دولية تتأثر وتؤثر في العديد من العوامل الاجتماعية والسياسية والاقتصادية ، وخاصية الطبيعة التكاملية إذ تتداخل مراحل الصناعة بشكل يجعل من الصعوبة فصل النفقات بين المراحل المتتالية في بعض الأحيان فضلاً عن اعتماد كل مرحلة على سابقتها في الإنتاج ، وخاصية ضخامة رأس المال المستثمر حيث تتطلب الصناعة أموال ضخمة تلبى احتياجات المراحل الإنتاجية وتسد تكلفتها العالية ، وتتسم أيضاً بخاصية المخاطرة إذ أن عمليات البحث والاستكشاف ذات التكاليف العالية قد لاتصل بالضرورة إلى احتياطات يمكن استغلالها بطريقة اقتصادية ( عبد الكاظم ، 2011: 38)

وتتم صناعة النفط والغاز بمجموعة من المراحل المتكاملة ، والتي تبدأ بعمليات البحث والاستكشاف وصولاً إلى جاهزيته للبيع والاستعمال كما موضح في الشكل رقم (1) :

شكل رقم (1) مراحل الصناعة النفطية



المصدر : الراوي ، أحمد عمر " اقتصاديات النفط والغاز العراقي مسارات النجاح والإخفاق " دار العظماء ، 2016 : 44 ، ويتصرف من الباحثان .

ومما تجدر الإشارة إليه إن تصنيف مراحل الصناعة النفطية ليس ثابتاً نتيجة دمج أو فصل بعض المراحل عن بعضها كدمج الحفر والاستخراج والنقل في مرحلة واحدة . وفي العراق تتحمل وزارة النفط مسؤولية إدارة عمليات هذه الصناعة وتُسند مراحلها إلى مجموعة من الشركات\* ، حيث تختص كل شركة أو أكثر بمرحلة محددة كإسناد مرحلة البحث والاستكشاف إلى شركة الاستكشافات النفطية ومرحلة الحفر إلى شركة الحفر العراقية ومرحلة الاستخراج لشركة نفط البصرة و نفط ذي قار و نفط ميسان و نفط الوسط و نفط الشمال ومرحلة النقل لشركة الناقلات النفطية وشركة خطوط الأنابيب ومرحلة التكرير لشركة مصافي الجنوب وشركة مصافي الوسط وشركة مصافي الشمال وأخيراً مرحلة التوزيع والتسويق لشركة توزيع المنتجات النفطية وشركة تعبئة الغاز وشركة التسويق . فضلاً عن تلك الشركات فهناك دوائر سائدة داخل الوزارة تعمل على دعم هذه الصناعة في مختلف مراحلها كالدوائر الرقابية والإدارية والقانونية وغيرها . وفيما يأتي شرح موجز لمرحلة البحث والاستكشاف ومرحلة الاستخراج باعتبارهما الركيزتين الأساسيتين في البحث:

**1-1-2 : مرحلة البحث والاستكشاف : Searching & Exploration stage :**

إن أولى المراحل في مجال صناعة النفط والغاز تكمن في البحث والاستكشاف عنهما ، وتتم هذه المرحلة في ظروف من المخاطرة بسبب النفقات الضخمة التي تتطلبها ، وعدم التأكد من وجود النفط والغاز وبكميات اقتصادية ، وتعتمد هذه المرحلة بشكل اساس على المحرك المعرفي والذكاء البشري ، ويتم ذلك من خلال الاعتماد على الجيولوجيون المتخصصين في (فهم الصخور) والجيوفيزيائيون الذين يقع على عاتقهم تفسير هيكل باطن الأرض ، وأخيراً الجيوكيميائيون المتخصصون في فهم السوائل الموجودة تحت سطح الأرض . فضلاً عن الآليات والمعدات كالهزازات والمنظومات المتخصصة وغيرها . وتُعدّ المعلومات المتولدة من هذه المرحلة ذات منفعة وقيمة كبيرة لما تمثله من رصيد أساسي لإدارة الوحدات الاقتصادية العاملة في هذا المجال إذ تؤدي إلى تخفيض تكلفة الفشل التي قد تحدث في المرحلة التالية ( الحفر) والتي يتم فيها التأكد من وجود النفط أو الغاز (Cooke,2008;41) ، وتستخدم في هذه المرحلة العديد من الطرائق والمسوحات المتتابعة ومنها : المسح الجوي ، المسح الجيوفيزيائي والذي يتم من خلال المسح الجيوكيميائي والمسح السيزمي (الزلزالي) ، والمسوحات الجذبية والمغناطيسية ، وأخيراً حفر البئر الاستكشافي .

**2-1-2 : مرحلة الإنتاج أو الاستخراج : Production or Extraction stage :**

بعد الانتهاء من تحديد المعلومات الاستكشافية والتقييمية يتم تعيين موقع الحفر الذي يكون فيه الضغط عالياً لدرجة كبيرة يسمح له بتدفق النفط إلى الخارج بشكل طبيعي وتعرف عملية الاستخراج هذه بعملية الرفع الطبيعي ، وعندما تنضج آبار الإنتاج فإن ضغط التكوينات الجوفية يبدأ بالتلاشي ويبدأ معـدّل التدفق بالانخفاض ، مما يجعل استخراج النفط صعباً ويتم تلافي هذا الأمر باستعمال تقنيات رفع مصطنعة (ذات تكاليف ضخمة ومخاطر بيئية عالية) ، وتستخدم مجموعة متنوعة من محطات الضخ لسحب النفط إلى أعلى السطح واستعادة معدلات الإنتاج السابقة وعند فشل هذه الطريقة يتم حقن البئر بالمياه لتوليد ضغوط مصطنعة تسمح بمواصلة عملية الاستخراج (السعدي ، 2017 : 49) .

وتأسيساً على ما سبق يلاحظ بأن صناعة النفط والغاز من الصناعات المعقدة ذات الخصائص المختلفة وان مرحلة (البحث والاستكشاف) تتطلب وقتاً وجهداً ومبالغ ضخمة يلزم إنفاقها قبل التأكد من وجود النفط أو الغاز وهذا يجعل مسألة توفير الأموال لهذه المرحلة مثار جدل ونقاش الأجهزة الرقابية .

**2-2 : المحور الثاني : جودة الأرباح المحاسبية ... المفهوم ، والعوامل المؤثرة :**

تعدّ جودة الأرباح المحاسبية من المفاهيم التي لاقت اهتماماً متزايداً في الأعوام الأخيرة ، وهي محور نقاش المنظمين ، والمحللين ، والمستثمرين ، وكذلك الباحثين ، ويرجع سبب هذا الاهتمام إلى الفضائح المالية والمحاسبية التي ظهرت في وقت مبكر من عام (2000م) والتي أدت إلى انهيار شركات كبرى مثل (Enron, WorldCom, Hausipe, Lernout) نتيجة التلاعب بالأرقام المحاسبية ، وعدم مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية ، لكن المخاوف بشأن جودة الأرباح كانت موجودة منذ فترة طويلة (3-2; Hermanns,2006). وعلى الرغم من مناقشة مفهوم جودة الأرباح المحاسبية بشكل واسع إلا أنه لا يوجد أي اتفاق حول تعريفه أو قياس تلك الجودة (1; katsuo,2008;1)(Boa&Boa,2004;1533) وقد أرجع بعض الباحثين سبب ذلك لغموض هذا المفهوم واستخدامه تفسيرات متعددة ، إذ عدّه Ewert&Wagenhofe مفهوم بعيد المنال عادة ما يستخدم لغرض الحصول على سمات ومزايا مختلفة " (2; Ewert & Wagenhofe,2013) في حين يرى Penman&Zhang أنه يعني "تحقيق أرباح مستدامة" حسب وجهة نظر المحللين الماليين (1; Penman&Zhang,2001).

ويتفق Richardson مع المفهوم السابق من ناحية تركيزه على مفهوم الاستدامة الزمنية في توليد مستوى متجانس من الأرباح السنوية للوحدة الاقتصادية إذ يرى إن مفهوم جودة الأرباح المحاسبية ما هو " الإ قدرة الإرباح الحالية بالاستمرار لفترات مستقبلية " (49; Richardson,2003) ويشير Hermanns بشكل غير مباشر إلى سبب ربط المفاهيم السابقة (جودة الإرباح بالاستمرارية الزمنية) إلى أداء الوحدة الاقتصادية، إذ أنه كلما كان الأداء الفعلي للوحدة فعالاً وبسير نحو مسار متنامي فإنه سيعكس ذلك على تحقيق الإيراد بشكل متنامي أيضاً من خلال جذب أموال المستثمرين وزيادة منح الائتمان من قبل الدائنين ، مما يزيد من أرباح الوحدة في آخر المطاف (5; Harmanns,2006).

أما Schipper & Vincent فقد ذهبوا في اتجاه آخر معتمدين في ذلك على مفهوم Hicks \* للدخل وبينوا أن جودة الأرباح ما هي "إلا المدى الذي يقترّب فيه الربح المُبلّغ عنه في التقارير المالية من مفهوم Hicks للدخل بصورة ذات موثوقية" ، وقد تمّ تعليق سبب تركيزهما على هذا المفهوم لتجرده من سياقات قرار المستخدم والمتعلقة بقواعد الاعتراف المحاسبي والتي تمنع من الاعتراف ببعض الأحداث الاقتصادية ، فضلاً عن عدم تأثره بأحكام واجتهادات الإدارة والمدققين (Schipper & Vincent,2003;98).

ويرى آخرون إن الربح المحاسبي كرقم عامل مهم في جذب المستثمرين وتخصيص الموارد في الاقتصاد ، وبما إن الاستحقاقات بشقيها الاختياري وغير الاختياري ذات أثر هـام في تحديد مصداقية الربح لذا فإن جودة الاستحقاقات تتسم بالجودة عندما يكون مستوى الاستحقاقات غير الاختياري منخفضة منخضضاً (Francis et. al.,2005;296) أما Visvanatham فيستخدم مفهوم التقارب مع النقد بمعنى كلما كانت الأرباح المعلنة قريبة من التدفقات النقدية وحجم الاستحقاقات صغير نسبياً فإن الأرباح ذات جودة أعلى (109; Visvanatham,2006) وبالتالي، فإن هذا الرأي يرتبط ارتباطاً وثيقاً مع المفهوم السابق .

ويتفق الباحثان مع Visvanatham في تعريفه لمفهوم جودة الأرباح المحاسبية ، إذ كلما كانت الأرباح المعلنة ذات نسبة قريبة من صافي التدفقات النقدية التشغيلية ، وإن حجم التلاعب بالاستحقاقات الاختيارية صغير فإن هذا يدل على أن الأرباح ذات جودة عالية مادامت الإيرادات والمصاريف معبرة عن الواقع بصدق وعدالة.

**1-2-2 : العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية :**

ناقشت الأبحاث النظرية والتطبيقية المتعلقة بجودة الأرباح المحاسبية العديد من العوامل التي من الممكن أن تؤثر في مستوى جودة الأرباح ، ومن أهمها :

1- إدارة الأرباح : بشكل عام يتفق أغلب الباحثين على إن إدارة الأرباح العامل الأكثر تأثيراً في جودة الأرباح المحاسبية ، إذ كلما كان هناك توسع في إدارة الأرباح ، أدى ذلك إلى الإبلاغ عن إرباح أقل جودة . ولعلّ التعريف الأكثر أهمية لهذا المفهوم هو ما أورده Healy & Wahlen حيث بينوا إن " إدارة الإرباح تحدث عندما يستخدم المدراء اجتهاداتهم في الإبلاغ المالي من خلال هيكل الصفقات بشكل يؤدي لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض المساهمين حول الأداء الاقتصادي للوحدة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على أرقام التقارير المالية " (337; Roychowdhury,2006).

\*مفهوم Hicks للدخل : أقصى مبلغ يستطيع الفرد استهلاكه خلال أسبوع وما زال يتوقع أن يكون في يسر الحال في نهاية الأسبوع كما كان عليه في بدايته (البلقاوي ، 2009 : 285)

ومن الجدير بالذكر إن عدم وجود إدارة للأرباح لا يضمن إرباح عالية الجودة ، بسبب وجود عوامل أخرى تؤثر على مستوى جودة الأرباح المحاسبية (351; LO,2008).

وتقسم إدارة الأرباح إلى نوعين (481; Parfet,2000):

- أ- إدارة الربح غير المظلمة : وهي إدارة الربح التشغيلي التي تحدث عندما تتخذ إدارة الوحدة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على استقرار الأداء المالي .
- ب- إدارة الربح المظلمة : وتتمثل بإخفاء حقيقة الربح التشغيلي من خلال استعمال التقديرات غير منطقية ، ومن أمثلتها تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .
- 2- التلاعب بالتقديرات: يتطلب الإبلاغ المالي درجة كبيرة من التقدير والتوقع والحكم الشخصي في بعض المجالات ، وهذا الأمر يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بهدف الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً ومن أمثلتها تقدير العمر الإنتاجي للموجودات لغرض احتساب الاندثار ، ويتم اعداد تلك التقديرات أما بشكل متحفظ أو متفائل حسب رغبة الإدارة في التضخيم أو التقليل من الأرباح المعلنة (باعمودي، 2016:37) ويمكن القول انه كلما زادت نسبة التلاعب بهذه التقديرات واستغلالها كلما كانت الأرباح اقل جودة .
- 3- المرونة المتاحة في استعمال المبادئ والسياسات المحاسبية: تستلزم المبادئ والمعايير المحاسبية الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بالإبلاغ المالي ، ويرى Soon إن مسألة تميز تلك السياسات المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية ، أمر من الصعب تحديده ، حيث تعطي المرونة في المبادئ المحاسبية فرصة للمدراء للتلاعب بالأرباح ، باعتبار إن عملية التلاعب ليست بالضرورة انتهاك GAAP بل هو أيضاً اختبار لمدى قوتها (Soon,2011;11) . وللدخول من تلك المرونة الموجودة في مختلف الممارسات المحاسبية ، هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير مجموعة من المعايير عالية الجودة والمقبولة قبولاً دولياً ، إذ أصدرت اللجنة الدائمة في المجلس معايير تستند على مبادئ ، واتخذت خطوات فاعلة لإزالة البدائل المسموح بها من خلال قياسات محاسبية محددة تعكس وضع وأداء الوحدة الاقتصادية بشكل أفضل (Barth et. al.,2008;46) .
- 4- العوامل الانتهازية : طبقاً لنظرية الوكالة يقوم الملاك بتوكيل مجموعة من المدراء لإدارة الوحدة الاقتصادية وتحقيق الأهداف التي تأسست من أجلها بكفاءة وفاعلية لقاء قدر معين من الرواتب والحوافز والمكافآت ، التي غالباً ما ترتبط بحجم الربح المتحقق ، وهذا الارتباط جعل الكثير من المدراء يسعون للتلاعب بالأرباح من خلال تضخيمها بشكل يؤدي إلى زيادة منافعهم وتعزيز سمعتهم وهذا ما يطلق عليه عند البعض بمفهوم (الأمن الوظيفي) وهناك العديد من الدراسات التي رجحت هذا المفهوم ومنها دراسة (Jiraporn et. al.,2008;624) .
- 5- العامل المعرفي : يستند المحاسب في أداء مهامه على الجانب المعرفي الذي بلوره الأدب المحاسبي وأي إخفاق في الإلمام بهذا الجانب يؤدي إلى إبلاغ مالي مشوه يؤثر على العديد من قرارات المستفيدين ، لذا فإن تكليف المختصين من ذوي المعرفة (المحاسبين حصراً) في اعداد التقارير المالية ، سيؤدي إلى تجنب العديد من الأخطاء التي من الممكن إن تجعل نتيجة النشاط غير معبرة بصدق وعدالة عن الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية .
- 6- العامل الأخلاقي : إن الوحدات الاقتصادية التي تنفق الموارد والجهود من أجل تصميم وتنفيذ البرامج الأخلاقية من أجل خدمة مصالح الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية في المجتمع ، هي أكثر عرضة لتوفير معلومات عن أرباح تتسم بدرجة عالية من الشفافية والموثوقية (Alsaadi et. al.,2016;2) ويشير (Dyrenge et. al.,2012;2) في دراستهم إلى اثر المعايير الدينية في المجتمع على العامل الأخلاقي ونتائجه في تعزيز جودة الأرباح ، إذ أشارت النتائج إلى إن المعيار الديني يؤثر على الوحدة الاقتصادية من خلال رسم سلوكها الأخلاقي ، مما يجعلها اقل عرضة للانحراف في عميلة التلاعب بالأرقام المحاسبية وتشويه نتيجة النشاط . في حين لا يرى (Callen et. al.,2010;118) أي علاقة ما بين التدين و عملية التلاعب بالأرباح بل إن العامل الثقافي للفرد والإحساس بالمسؤولية الاجتماعية هي المؤثر الأبرز في الإبلاغ عن أرباح ذات جودة عالية .
- 7- التوسع في الإفصاح : من العوامل المؤثرة أيضاً في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية هي التوسع في الإفصاح ، إذ أظهرت نتائج دراسة هدفت لكشف علاقة بين الإفصاح وجودة الأرباح إن التوسع في الإفصاح يؤدي إلى إحداث قيود ومحددات على إدارة الوحدة الاقتصادية بشكل يؤثر على قدرتها في التلاعب بالأرباح (Labo & Zhou,2001;18) .
- 8- تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) : أثبتت الدراسات والأبحاث المحاسبية مؤخراً حجم المنافع التي تولدت من تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في الوحدات الاقتصادية ، إذ ساهمت في تضييق مجالات التلاعب التي تستغلها إدارة الوحدات بهدف تضليل أطراف المصلحة . فعلى سبيل المثال هدفت إحدى الدراسات لفحص التغير بالتلاعب في الأرباح للفترة ما قبل وبعد اعتماد معايير (IFRS) وعلى عينة بلغ حجمها (15034) وحدة موزعة على (20) بلد في أوروبا ، حيث توصلت الدراسة إلى إن حجم التلاعب في الأرباح قد انخفض عند اعتماد المعايير (IFRS) إذ ساهمت في الكشف عن الأنشطة المؤدية للتلاعب في الأرباح . وقد جاءت نتيجة هذه الدراسة مع هدف الاتحاد الأوروبي من اعتماد مجموعة موحدة من المعايير عالية الجودة (Nijam & Jahfer,2016;100) . ويمكن القول إن اعتماد وتطبيق الوحدات الاقتصادية لمعايير (IAS / IFRS) يؤدي إلى مزيد من الشفافية في الإبلاغ المالي ، مما يسهل من عملية عدم التلاعب بالأرباح (Abaoub , Nouri , 2015 ; 91) وبالتالي تعزيز جودتها.
- ويلاحظ مما سبق إن الوحدات الاقتصادية إذا ما أرادت تعزيز جودة أرباحها لا بد لها من الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل المؤثرة والمطروحة سابقاً ، لغرض تقديم معلومات تتسم بالشفافية والابتعاد عن انتهاج أي أسلوب غير أخلاقي غايته

جذب المستثمرين أو تضليل الدائنين والمساهمين لما له دور مؤثر على مستوى السوق ، و نتائج خطيرة على مستوى الاقتصاد (تخصيص الموارد) بشكل عام .

### **3-2 : المحور الثالث : دور المعيار (IFRS 6) في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية :**

فُسم هذا المحور على جزئين ، تناول الأول الأساليب الحالية المتبعة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم عن النفط والغاز فضلاً عن أسلوب المعيار (IFRS 6) في الاعتراف والقياس والإفصاح عن هذه النفقات . بينما أختص الجزء الثاني في مناقشة دور المعيار المذكور في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية .

### **1-3-2 الجزء الأول : نفقات الاستكشاف والتقييم والحاجة للمعيار (IFRS 6) :**

نالت نفقات الاستكشاف والتقييم الكثير من اهتمام الباحثين والمنظرين المختصين في محاسبة النفط والغاز ويرجع هذا الاهتمام تاريخياً لما يقارب النصف قرن تبلورت خلاله مجموعة من الطرق والأساليب المختلفة التي توصي بقياس وإفصاح معين ولعل أبرز تلك الطرق التي تم استخدامها على شكل واسع هما الكلفة الكلية والمجهودات الناجحة والطريقة الإيرادية ، إذ تسمح الطريقة الأولى برسملة جميع النفقات التي تم تكبدها خلال مرحلة البحث والاستكشاف ليتم تحميلها فيما بعد على فترات مستقبلية . لغرض مقابلتها بإيرادات الإنتاج (Schugart,2002;5) ، وبناءً على ذلك يتم رسملة جميع التكاليف الناتجة عن المشاريع الاستكشافية الناجحة والفاشلة في أن واحد وإظهارها في قائمة المركز المالي ، ويرى الباحثان إن هذه الطريقة تعمل على إظهار نتيجة النشاط بشكل يفوق أدائها الحقيقي . في حين تنص الطريقة الثانية برسملة كافة النفقات التي تخص مشاريع الاستكشاف الناجحة فقط التي نتج عنها اكتشاف احتياطات جديدة من النفط والغاز الطبيعي وإظهارها في قائمة المركز المالي ، أما المشاريع غير الناجحة فإنها تعامل كمصاريف تشغيلية تظهر في قائمة الدخل، وتقابل بإيرادات الفترة الحالية ، وذلك حسب مفهوم المقابلة (Umobong,2015;2) . أما الطريقة الثالثة فتعد جميع نفقات الاستكشاف والتقييم مصاريف إيرادية سنوية تعلق في قائمة الدخل . وفي عام (1998م) زاد الاهتمام بشكل واسع على ضرورة الخروج بمعيار دولي يخص معالجة تلك النفقات وكيفية تعامل الوحدات معها وطرح هذا الموضوع في جدول أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، وفي عام (2000م) قامت اللجنة المذكورة بإصدار ورقة مناقشة تحتوي على دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية ، وقد وجهت بأفضلية تبني طريقة محاسبية تتوافق مع مبادئ طريقة المجهودات الناجحة ، وتضمنت الدراسة أيضاً استبياناً حول الممارسات السائدة لمساعدة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحديد العديد من القضايا الجوهرية في محاسبة الصناعات الاستخراجية (القاضي، والريشاني، 2010:63) ، وفي عام (2004م) أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة معيار (IFRS 6) " استكشاف وتقييم الموارد المعدنية " وكان الهدف من هذه المسودة إدخال تحسينات للممارسات المحاسبية لأنشطة الاستكشاف والتقييم " والذي عُدَّ تدبيراً مؤقتاً ليكون مديلاً لمعيار محاسبي شامل للصناعة الاستخراجية يتم طرحه مستقبلاً ، وكان الغرض من هذا المعيار هو تمكين الوحدات الاقتصادية من الإبلاغ عن أصول الاستكشاف والتقييم وأصبح هذا المعيار فاعلاً مطلع عام (2005م) (Kaidonis, et. al., 2009;34) .

### **2-1-2-2 : هدف المعيار (IFRS 6) :**

يهدف المعيار (IFRS 6) إلى تحديد آلية للإبلاغ المالي عن نفقات استكشاف وتقييم الموارد المعدنية وذلك بهدف إجراء تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية وإلزام الوحدات التي تعترف بتلك النفقات كأصول بتقييمها وتحديد الانخفاض فيها وفقاً للمعيار (IAS 36) "انخفاض قيمة الأصول" فضلاً عن بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في التقارير المالية للوحدة والخاصة باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية لمساعدة مستخدمي هذه التقارير على فهم مبلغ وتوقيت وتأكد التدفقات النقدية الناشئة عن أي أصول استكشاف وتقييم معترف بها (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2011: 234).<sup>(أ)</sup>

### **3-1-2-2 : نطاق المعيار (IFRS 6) :**

يطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم التي يتم تكبدها من قبل الوحدات فيما يتعلق باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ويستثنى من نطاق هذا المعيار النفقات التي تتكبدتها الوحدة من أجل الحصول على الحق القانوني للاستكشاف ، فضلاً عن النفقات التي تتكبدتها الوحدة بعد إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية (Deloitte,2005;1).

### **4-1-2-2 : متطلبات الاعتراف والقياس على وفق المعيار (IFRS 6) :**

يتطلب هذا المعيار من الوحدة تحديد السياسة المحاسبية الخاصة بالنفقات والاعتراف بها كأصول وتقييم وتطبيق تلك السياسة باتساق ، على أن تأخذ تلك السياسة بالحسبان مدى الإنفاق المرافق للعملية الخاصة باستكشاف الموارد المعدنية ، وإن يتم الاعتراف بتلك الأصول بالتكلفة ، ومن أنواع النفقات التي يمكن إدراجها في التكلفة الأولية هي (تكاليف الحصول على حق الاستكشاف، تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية ، وتكاليف الحصول على حق الاستكشاف ، وتكاليف الحفر الاستكشافي ، وتكاليف العينات (Ernst & young,2009;1)). ويرى الباحثان بأن أنواع النفقات في أعلاه لا يمكن توفيرها من خلال نظام المحاسبة المالية بل من خلال نظام محاسبة التكاليف معد أساساً بشكل يتلاءم مع طبيعة نشاط مرحلة البحث والاستكشاف .

**2-2-5: متطلبات الإفصاح على وفق المعيار (IFRS 6):**

يستلزم هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المنفقة خلال مرحلة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية ، فضلاً عن السياسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم وكيفية الاعتراف بها كأصول فضلاً عن الالتزامات والدخل والتدفقات النقدية الاستثمارية والتشغيلية المتكبدة في هذه المرحلة (الطيب، 2011: 325).

**2-2-2: الجزء الثاني : دور المعيار (IFRS 6) في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية :**

ساهمت التحسينات المحدودة في المعالجات المحاسبية عن نفقات الاستكشاف والتقييم في صناعة النفط والغاز التي ولدها المعيار (IFRS 6) في خلق ممارسات أكثر مقبولية وملائمة على الصعيد الدولي حيث وفر المعيار المذكور مجموعة من الإرشادات المهمة التي كانت غائبة سابقاً ، إذ حدد وبشكل دقيق النفقات التي يجب على الوحدة الاقتصادية العاملة في مجال الاستكشاف أن ترسملها في قائمة المركز المالي (كنفقات الحصول على حق الاستكشاف ونفقات الدراسات الجيولوجية والدراسات ذات العلاقة الأخرى ... الخ ) ، وهذا التحديد الدقيق لتلك النفقات لم يكن مطروح سابقاً في الأدب المحاسبي ، وهذا ما جعل إدارة الوحدات الاقتصادية تعمل على إدارة الأرباح من خلال رسملة جزء من نفقات هذه المرحلة على سبيل المثال (الحفر الاستكشافي) فقط أو عدم رسملة أي مبلغ (حسب الطريقة الإيرادية) وذلك لتضخيم المصاريف من أجل التهرب الضريبي أو رسملة كافة النفقات التي تحدث في مرحلة البحث والاستكشاف بهدف تضخيم الأرباح المعلنة لتوليد صورة مصطنعة لسوق المال تساهم في جذب أموال المستثمرين والمقرضين . وهذا الأمر يتضح جلياً عندما كشف (FASB) مسودة بعنوان " المحاسبة المالية لشركات إنتاج النفط والغاز " والتي كان هدفها توضيح البدائل المحاسبية وإلزام الوحدات باستعمال طريقة المجهودات الناجحة حصراً ، إلا إن تلك المسودة قد جوبهت بجهود وضغط من قبل الوحدات الصغيرة في الصناعة والتي تطبق طريقة الكلفة الكلية بهدف إظهار أصولها بشكل متمم وجذب أموال المستثمرين لنشاط الاستكشاف ، وبالرغم من ذلك فإن (FASB) قد قام بالعديد من الدراسات الساندة والداعمة للمسودة أعلاه وصولاً لعام (1997م) الذي تمخض فيه المعيار (19) " المحاسبة والتقارير المالية في صناعة النفط والغاز " والذي بدوره قضى على نحو فاعل على طريقة الكلفة الكلية ، مما ولد ضغطاً غير مسبوق من قبل إدارة الوحدات ، كانت نتيجته سحب هيئة البورصة الأمريكية (SEC) دعمها للمعيار والسماح بالاستمرار باستعمال طريقة الكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة (Cortese & Irvine, 2010; 89-90) ويمكن القول بأن هذا الضغط والمعارضة الشديدة لتطبيق المعيار ، كان نتيجة الآثار الاقتصادية لطريقة المجهودات الناجحة على الوحدات الاقتصادية النفطية لاسيما الصغيرة منها ، لأن مرحلة البحث والاستكشاف تحتوي على مخاطر جمة ، منها عدم التأكد وطول الفترة ، فضلاً عن الإنفاق الكبير والذي بدوره يجعل تلك الوحدات للأموال والحصول عليها بطرائق مختلفة أمراً جوهرياً لديمومة استثماريتها ، ويرى Abushaiba & Elanfour بأن تفضيل إدارة الوحدات طريقة الكلفة الكلية كان من أجل الحفاظ على المستثمرين الحاليين وذلك من خلال الإبلاغ عن بيانات مالية ذات نظرة أكثر ايجابية للدخل والمركز المالي (Abushaiba & Elanfour, 2014; 122) وهذا عكس طريقة المجهودات الناجحة (رسملة نفقات المشاريع الاستكشافية الناجحة فقط) التي تجعل الوحدات الاقتصادية الصغيرة في موقف مالي صعب في حالة زيادة عدد المشاريع الفاشلة، وبالتالي فقدان المستثمرين وهذا ما يؤكد الضغط آنذاك . لذا وبناء على ماسبق فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد اخذ بعين الاعتبار المشاكل السابقة عند صياغة المعيار (IFRS 6) وترك مساحة من الحرية لإدارة الوحدة باختيار أحد الطريقتين الكلفة الكلية والمجهودات الناجحة على أن تطبق تلك الطريقة بثبات واتساق ، مع تفضيله صراحة على إتباع السياسات التي تتفق مع طريقة المجهودات الناجحة . ومما تجدر الإشارة إليه إن المعيار المذكور قد أغلق الباب أمام الوحدات بمنع استعمال الطريقة الإيرادية لما لها من آثار مضللة على التقارير المالية والتي لا تتفق مع مبدأ مقابلة المصروفات والإيرادات

وترتيباً على ما ذكر يرى الباحثان أهمية تبني المعيار (IFRS 6) وإجراء إصلاحات محاسبية مبنية على أساس علمي سليم لتنظيم الإبلاغ المالي في جميع الشركات الاستخراجية التي تعد أعلى الشركات إنفاقاً على مستوى الاقتصاد العراقي خصوصاً وان جميع الشركات النفطية العالمية العاملة في الاتحاد الأوروبي واستراليا واليابان وغيرها قد طبقت هذا المعيار لغرض توفير معلومات تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة أدائها وموقفها المالي .

**المبحث الثالث****الجانب العملي**

تعد شركة نفط البصرة من أكبر الشركات الاستخراجية العاملة في العراق ، وهي شركة حكومية ضمن القطاع العام ، تتولى حالياً تطوير وإنتاج النفط الخام ضمن رقعة محافظة البصرة بشكل أساس وتتحمل (80%) من نفقات الاستكشاف والتقييم التي تتكبدتها شركة الاستكشافات النفطية وذلك حسب قرار هيئة الرأي في الجلسة ذات الرقم (8) في 2002/8/28 الذي ألزم الشركات الاستخراجية بتمويل شركة الاستكشافات النفطية التي تهدف إلى التحري والبحث عن النفط والغاز في العراق لغرض الحفاظ على الثروة النفطية من جانب وزيادة ريع الدولة لدعم اقتصادها من جانب آخر ، وبما إن مرحلة البحث والاستكشاف تتطلب توفير أموال ضخمة لغرض القيام بواجباتها بشكل سليم ، لذا يهدف هذا المبحث إلى التعرف على طريقة معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم التي يلزم النظام المحاسبي الموحد إتباعها فضلاً عن عرض الطريقة المتبعة حالياً من قبل الشركة وأثرها على الأرباح المحاسبية للشركة ، كما يهدف إلى تطوير النظام المحاسبي الموحد بشكل يتفق مع المعيار (IFRS 6) ليتسنى

تطبيقه على التقارير المالية للشركة عينة البحث . ولتحقيق هذا الهدف برزت الحاجة لتقسيم المبحث الحالي إلى محورين وكما يأتي :

### **1-3 : المحور الأول : تقييم طريقة النظام المحاسبي الموحد وطريقة شركة نفط البصرة في التعامل مع نفقات البحث والاستكشاف وأثرهما على جودة الأرباح المحاسبية :**

يلزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح على تطبيق النظام المحاسبي الموحد باعتباره ملبياً لمطالبات الوضع الاقتصادي والمحاسبي في العراق وينسجم مع المفاهيم والممارسات المحاسبية المقبولة بشكل عام ، إلا إن جوهر هذا الالتزام يختلف من الناحية التطبيقية لعدة أسباب إما جهلاً أو قصداً لتحقيق مآرب متعددة تؤثر الكثير منها على عدالة وصدق التقارير المالية التي يولدها النظام . وبعد الدراسة الميدانية للمعالجات التي وفرها النظام المحاسبي الموحد والمعالجات المعتمدة من قبل شركة نفط البصرة وجد الباحثان تعارض فيما بينهما وكما هو أتي :

#### **1-1-3 : طريقة النظام المحاسبي الموحد :**

تعامل النظام المحاسبي الموحد مع النفقات المتكيدة في مرحلة البحث والاستكشاف على إنها نفقات إيرادية مؤجلة وأوردها في الدليل المحاسبي على حساب نفقات استكشاف ومسح ذي الرقم (1183) ليتم اطفائها بأقساط سنوية وبنسبة (10%) على الحساب ذي الرقم (3783) إطفاء نفقات بحث واستكشاف على أن يخصم مبلغ الإطفاء من قيمة الموجود مباشرة (ديوان الرقابة المالية ، 2011 : 59). وبناء على ذلك يلاحظ ما يأتي :

- 1- إن الآلية المتبعة من قبل النظام المحاسبي الموحد في اعتبار نفقات الاستكشاف والتقييم على إنها نفقات إيرادية مؤجلة لا تنسجم تماماً مع فلسفة المعيار الدولي (IFRS 6) والذي يعتبر نفقات الاستكشاف والتقييم نفقات رأسمالية تعامل كموجودات لها قيمتها الاعتبارية وتأثيرها في العملية الإنتاجية في صناعة النفط والغاز
- 2- تشابه الطريقة التي ينتهجها النظام المحاسبي الموحد مع طريقة التكلفة الكلية من ناحية ترحيل كافة نفقات الاستكشاف والتقييم المنفقة جراء مشاريع فاشلة أو ناجحة . وبالتالي فأن الباحثان يعتبران إن هذه الآلية تؤثر بشكل بالغ على التعبير بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي للشركة الاستخراجية في العراق باعتبار إن تبويب نفقات مشروع فاشل لا يولد أي منافع مستقبلية ولا يضيف أي طاقة يمكن استغلالها في العملية الإنتاجية في حساب منفصل ضمن قائمة المركز المالي يثير ملاحظات مالية ورقابية كثيرة نتيجة عدم عكس تلك النفقات التي تمت رسملتها المفهوم التقليدي للموجودات .
- 3- لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى أنواع النفقات الاستكشافية اللازم رسملتها على عكس ما موجود في المعيار (IFRS 6) الذي حددها بشكل مفصل كتكاليف الحصول على حق الاستكشاف، وتكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية ، وتكاليف الحصول على حق الاستكشاف ، وتكاليف الحفر الاستكشافي ، وتكاليف العينات .
- 4- إن هذه الآلية لا تكفل مقابلة سليمة وعادلة بين المصروفات والإيرادات بسبب زيادة أرباح الشركات الاستخراجية في الفترة التي تم فيها الإنفاق .
- 5- تؤدي هذه الآلية إلى تأجيل الإبلاغ عن الخسائر المتحققة فعلاً ، إذ تتم رسمة نفقات المشاريع غير الناجحة ، وإطفائها كمصروفات في فترات مالية لاحقة ، الأمر الذي يؤثر سلبياً على جودة ومنفعة التقارير المالية للشركات الاستخراجية .
- 6- إن الأساس المتبع في إطفاء تلك النفقات على شكل أقساط سنوية (10%) هو اساس غير سليم ، حيث يوجد في العراق بعض الحقول مستمرة بالإنتاج منذ عشرات السنين كما انه لا يتم تطبيقه على المستوى الدولي وذلك لأن الآلية المتبعة عالمياً هي طريقة الوحدات المنتجة التي يتم فيها تقسيم نفقات الاستكشاف والتقييم الخاصة بالحقل النفطي أو الغازي على مقدار الاحتياطيات (HC-reserve) وتعد هذه الأكثر توافقاً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وتنسجم في إعطاء رؤية حقيقية ذات جودة عالية عن نتيجة نشاط الشركات الاستخراجية .
- 7- إن اختلاف المناطق المنتجة للنفط والغاز في مقدار الاحتياطيات القابلة للاستخراج يجعل من الأهمية إطفاء نفقات كل حقل على حدة بهدف مقابلة النفقات الحقل المستكشف مع إيرادات الإنتاج المتأتية منه وهذا الأمر لا يتوافق مع ما موجود في النظام المحاسبي الموحد .

#### **1-3-2 : طريقة شركة نفط البصرة في التعامل مع نفقات البحث والاستكشاف :**

بعد الاطلاع على البيانات المالية لشركة نفط الجنوب سابقاً شركة نفط البصرة حالياً وإجراء العديد من المقابلات الميدانية مع المختصين في وزارة النفط توصل الباحثان إلى ما يأتي :

- 1- توزع نفقات البحث والاستكشاف المتكيدة في شركة الاستكشاف النفطية على جميع الشركات الاستخراجية وحسب قرار هيئة الرأي في وزارة النفط وكالاتي :
  - أ- شركة نفط البصرة تتحمل 80% من النفقات + 15% هامش ربح .
  - ب- شركة نفط ميسان 5% من النفقات + 15% هامش ربح .
  - ت- شركة نفط الوسط 5% من النفقات + 15% هامش ربح .
  - ث- شركة نفط الشمال 10% من النفقات + 15% هامش ربح .

- 2- تقوم وزارة المالية العراقية باستلام جميع إيرادات النفط الخام المنتج من قبل الشركات الاستخراجية مقابل تمويل نفقاتها + 20% هامش ربح سنوياً يوزع حسب القوانين والتعليمات النافذة .
  - 3- إن الطريقة المتبعة من قبل شركة نفط البصرة في التعامل مع نفقات البحث والاستكشاف هي الطريقة الإيرادية ، إذ تعمل على ترحيل نفقات البحث والاستكشاف السنوية التي تتكبدها شركة الاستكشافات النفطية كمصروفات سنوية تبويب على حساب المستلزمات الخدمية (33) وبالتحديد حساب مصروفات خدمة أخرى (3369) . وهذا يخالف الطريقة التي يعتمدها النظام المحاسبي الموحد .
  - 4- إن الآلية المعتمدة من قبل شركة نفط البصرة ، هي وجه من أوجه عملية إدارة الإرباح برأي الباحثان إذ يتم استغلالها بهدف تضخيم الأرباح السنوية ، حيث إن ترحيل نفقات الاستكشاف والتقييم + هامش الربح (15%) على شكل مصاريف سنوية من أجل الحصول على (20%) هامش ربح يظهر استلام الشركة على أرباح من دون مقابل أو جهد يذكر مما يدل على عدم كفاءة تخصيص موارد الدولة في هذا المجال لاسيما وان الفرق يقدر بمليارات الدنانير سنوياً .
  - 5- لوحظ إن بعض الشركات الفائزة بجولات التراخيص والمتعاقدة مع شركة نفط البصرة ، تستلزم أعمالها القيام بنشاط مسح واستكشاف للمنطقة الفائزة بها ، وبما إن هذا النشاط هو احتكاري فقط بشركة الاستكشافات النفطية ، تقوم الشركات الأجنبية بالتعاقد مع الشركة المذكورة كمقاول ثانوي لتنفيذه مقابل مبالغ بمليارات الدنانير تستردها الشركة الأجنبية من شركة نفط البصرة ، كما تسترد شركة الاستكشافات النفطية هذه المبالغ من الشركة ذاتها بهدف أخذ (15%) هامش ربح . وهنا تتحمل شركة نفط البصرة هذه النفقات مرتين من أجل الإفادة من هامش الربح (20%) .
  - 6- إن جوهر الاعتراف بالمصروف يعتمد على مفهوم مقابلة التضحية الاقتصادية بالمنفعة وأي تضحية لا تقابلها منفعة فهي خسارة وفقاً للأدب المحاسبي ، لذا فإن اعتماد طريقة النسب كأساس للاعتراف بنفقات البحث والاستكشاف كمصاريف على الشركة الاستخراجية هي طريقة لا تمت للواقع بأي صلة وتثير علامة استغراب كبيرة عن واقع التنظيم المحاسبي في هذه الشركات ومدى دلالة وصدق تقاريرها المالية.
  - 7- لا يوجد قياس محاسبي حقيقي يعمل على تقييم مخرجات شركة الاستكشافات النفطية (المشاريع والدراسات الاستكشافية) المقدمة للشركة الاستخراجية لكي يتسنى لها شرائها من خلال مبلغ واضح ومحدد.
- وترتيباً على سبق ذكره يرى الباحثان وجود فجوة كبيرة ما بين طريقة النظام المحاسبي الموحد والطريقة المعتمدة من قبل شركة نفط البصرة في التعامل مع نفقات الاستكشاف والتقييم وهذا بدوره يثير علامة استغراب واضحة عن دور وإجراءات الأجهزة الرقابية فضلاً عن مدى دلالة الأرباح المعلنة في التعبير عن واقع أداء الشركة فضلاً عن ظهور نفقات البحث والاستكشاف بشكل متكرر في سجلات شركة الاستكشافات النفطية وسجلات الشركات الاستخراجية مما يضحك مصاريف صناعة النفط والغاز بشكل عام .

### **2-3 : المحور الثاني : تطبيق المعيار (IFRS 6) على التقارير المالية لشركة نفط البصرة وانعكاسه على جودة الأرباح المحاسبية :**

حتى تتمكن الشركات الاستخراجية في البيئة العراقية من تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) على تقاريرها المالية لابد من تطوير النظام المحاسبي الموحد بشكل يجعله متفقاً مع روح المعيار ومتطلبات تطبيقه ، وبناء على ذلك يقترح الباحثان إجراء الآتي :

#### **أولاً : تطوير الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد :**

بهدف تلافي جوانب الاختلاف والتعارض التي تم عرضها سابقاً عند تقييم الآلية التي ينتهجها النظام المحاسبي الموحد مع نفقات الاستكشاف والتقييم يرى الباحثان ضرورة استحداث حساب منفصل ضمن حساب الموجودات الرئيسي ألا وهو حساب الرقع والحقول الهيدروكربونية ذي الرقم (119) وحساب مقابل ضمن مشاريع تحت التنفيذ (129) ، وترتيباً على ذلك لابد من القيام بالخطوات الرئيسية المهمة الآتية :

- 1- حذف حساب نفقات استكشاف ومسح ذي الرقم (1183) من حساب نفقات إيرادية مؤجلة .
- 2- حذف حساب آبار ذي الرقم (11241) من حساب مباني وإنشاءات وطرق .
- 3- حذف حساب الإنفاق الاستثماري (129) وتحويله إلى حساب (120) لكي لا يحصل تعارض في مقابلة الحسابات .
- 4- تحليل الحساب فرعياً بشكل أكثر تفصيلي لأغراض التحليل والمراقبة والإطفاء ويتم ذلك عن طريق الحسابات المقترحة الآتية مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار إمكانية تبويب تلك المشروعات ضمن حساب مشروعات تحت التنفيذ المقابلة لكل حساب :
1. 1191 نفقات الاستكشاف والتقييم
2. 11911 نفقات الاستكشاف والتقييم للرقع الهيدروكربونية وتحلل إلى :
3. 119111 نفقات الاستكشاف والتقييم للرقع النفطية .
4. 119112 نفقات الاستكشاف والتقييم للرقع الغازية .
5. 11912 نفقات الاستكشاف والتقييم للحقول الهيدروكربونية وتحلل إلى :
6. 119121 نفقات الاستكشاف والتقييم للحقول النفطية .

7. 119122 نفقات الاستكشاف والتقييم للحقول الغازية .

8. 1192 أبار هيدروكاربونية

الكلفة الإجمالية	كلفة الخدمات الإنتاجية	الكلفة الإنتاجية	التكاليف المباشرة				أسم المشروع
			الاندثار	المستلزمات الخدمية	المستلزمات السلعية	الرواتب والأجور المباشرة	
1598196102 2	2,585,394,0 22	1339656700 0	5,864,361,0 00	256,958,00 0	990,627,00 0	6,284,621,0 00	سماوة ديوان
7,251,952,1 36	843,243,403	6,408,708,7 33	4,504,264,0 00	55,825,000	175,562,00 0	1,673,057,7 33	ساوه- حيرة كوفة
8,621,924,4 64	1,224,290,1 45	7,397,634,3 19	3,382,653,0 86	197,272,44 3	467,847,60 0	3,349,861,1 90	الهدير - منتى
8,134,453,5 18	881,194,118	7,253,259,4 00	5,174,207,8 00	74,273,400	257,839,80 0	1,746,938,4 00	ذي قار
9,095,991,1 36	1,301,427,4 36	7,794,563,7 00	3,707,632,2 00	208,066,30 0	480,020,40 0	3,398,844,8 00	كميت
6,196,947,4 01	703,224,801	5,493,722,6 00	3,889,149,8 00	75,288,600	222,586,00 0	1,306,698,2 00	العمارة
3,823,452,9 59	978,743,959	2,844,709,0 00	891,366,000	111,408,00 0	424,523,00 0	1,417,412,0 00	الرقعة 11
986,680,232	158,437,006	828,243,226	449,414,839	6,227,097	118,038,71 0	254,562,580	الأخضر
136,154,475	15,675,379	120,479,096	86,534,645	1,811,806	11,165,032	20,967,613	لكش
32,794,061, 965	11,221,764, 416	21,572,297, 541	9,467,206,1 04	524,201,88 3	885,092,36 6	0,695,797,1 187	الدراسات والأعمال المساندة
93,023,579, 308	19,913,394, 685	73,110,184, 615	37,416,789, 474	1,511,332, 529	4,033,301, 908	30,148,760, 703	المجموع

9. 11921 أبار نفطية

10. 11922 أبار غازية

إن الغاية من استحداث حساب منفصل يختص بالرقع والحقول الهيدروكربونية لقناعة الباحثان بأهمية هذا النوع من الموجودات ومدى تأثير المعلومات المالية الخاصة بهما في قرارات الاستثمار والتشغيل والقرارات الاقتصادية والإدارية الأخرى فضلاً عن الأخذ بالاعتبار متطلبات تطبيق المعيار الدولي . ويرى الباحثان إن المعالجة المقترحة في نهاية الفترة المحاسبية بالنسبة للأبار الهيدروكربونية هي اعتماد طريقة عدد الوحدات المنتجة لتخفيض قيمتها سنوياً .

**ثانياً : اعتماد طريقة المجهودات الناجحة في رسملة نفقات الاستكشاف والتقييم :**

إن اعتماد طريقة المجهودات الناجحة والابتعاد عن طريقة التكلفة الكلية التي ينتهجها النظام المحاسبي الموحد ، من شأنها توليد تقارير مالية ذات جودة عالية تعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط ، ويتم ذلك عملياً من خلال ترحيل نفقات الاستكشاف والتقييم على حساب مشروعات تحت التنفيذ (129) لحين التأكد من وجود النفط والغاز بكميات تجارية ، فإذا كانت النتيجة ايجابية ترحل تلك النفقات على الحسابات المقابلة المقترحة في أعلاه وإذا كانت النتيجة سلبية تغلق كمصاريف في قائمة الأرباح والخسائر .

**ثالثاً : إلغاء طريقة النسب واعتماد نظام كلفوي سليم :**

إن تطبيق نظام كلفوي سليم معدّ وفق الأسس العلمية الرصينة في شركة الاستكشافات النفطية يحدد من خلاله تكاليف المشاريع والدراسات المنفذة لصالح كل شركة إستخراجية على حدة يعتبر من أهم متطلبات تطبيق المعيار في العراق لاسيما وان المعيار نص على الاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم على اساس التكلفة الحقيقية للمنطقة التي تم استكشافها . ولغرض تطبيق جميع ما تم ذكره على الحسابات الختامية لشركة نפט البصرة للسنة المالية (2015م) دعت الحاجة إلى قيام الباحثان بالاطلاع الميداني على البيانات المالية والخطط والأعمال المنفذة لصالح الشركات الاستخراجية في شركة الاستكشافات النفطية وتبين أنها نفذت (11) مشروع استكشافي في عام (2015م) تسعة منها تخص شركة نפט البصرة ، وعند الحصول على البيانات والتقارير المطلوبة تم استخراج التكاليف الخاصة بتلك المشاريع وكما موضح تفصيلها في الجدول رقم (1) .

الجدول رقم (1) المشاريع والدراسات والأعمال الأخرى الاستكشافية والتقييمية المنفذة لصالح شركة نפט البصرة لعام

2015 (المبالغ بالدينارين)

المصدر : اعداد الباحثان بالاستناد إلى شعبة الحسابات العامة وشعبة الميزانية والتكاليف في القسم المالي لشركة الاستكشافات النفطية .



33,387,908,710,954	33,393,906,137,291	مجموع مصادر التمويل - طويلة الأجل
40,024,413,811	40,024,413,811	مصادر التمويل قصيرة الأجل
2,617,189,077,421	2,669,432,891,284	تخصيصات قصيرة الأجل
2,657,213,491,232	2,709,457,305,095	الدائنون
636,045,122,202,18	36,103,363,442,386	مجموع مصادر التمويل - قصيرة الأجل
		مجموع مصادر التمويل

- 20 29-19 الحسابات المتقابلة الدائنة 1,384,686,016,745 1,384,686,016,745
- بعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) يلحظ من كشف الميزانية العامة انخفاض مجموع الموجودات بمبلغ (58,241,240,200) دينار وذلك بسبب ما يأتي :
- 1- ارتفاع قيمة حساب مشروعات تحت التنفيذ ذي الرقم (1291) والخاص بنفقات الاستكشاف والتقييم بمبلغ (106,977,116,204) دينار وذلك بسبب تطبيق المعيار والذي أدى إلى رسملة النفقات البالغة (93,023,579,308) + هامش الربح (13,953,536,896) الخاص بشركة الاستكشافات النفطية وكما موضح تفصيلها بالجدول رقم (1) و رقم (2) .
- 2- انخفاض قيمة المدينون بمبلغ (165,218,356,404) دينار وذلك بسبب ما يأتي :
- أ- إن أسلوب تمويل شركة نفط البصرة يعتمد على إجمالي المصاريف + 20% هامش ربح ، ويتم تبويب المبالغ المستلمة على حساب إيرادات نشاط السلي ضمن الحساب الفرعي مبيعات النفط الخام والغاز ذي الرقم (411) وان الفرق الحاصل ما بين ما تم استلامه كمنقذ والمبلغ المثبت كإيراد يرحل على حساب المدينون .
- ب- إن نفقات الاستكشاف والتقييم الخاصة بشركة نفط البصرة هي فقط (106,977,116,204) دينار لذا عمل الباحثان على تخفيض الإيرادات بمبلغ (165,218,356,404) دينار وذلك لإلغاء الاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم التي تم تبويبها سابقاً كمصاريف على حساب المستلزمات الخدمية بمبلغ (137,681,963,670) دينار ، وهذا الإلغاء يترتب عليه إلغاء نفس المبلغ + هامش الربح (20%) الخاص به والذي يبلغ (27,536,392,734) من حساب الإيرادات .
- أما الانخفاض الحاصل في مجموع مصادر التمويل بمبلغ (58,241,240,200) دينار فيعود للأسباب الموضحة في أدناه :
- 1- انخفاض مجموع مصادر التمويل – طويلة الأجل بمبلغ (5,997,426,337) دينار، وذلك لانخفاض قيمة الاحتياطيات لاسيما حساب الاحتياطي العام وحساب احتياطي البحث والتطوير واحتياطي الخدمات الاجتماعية نتيجة تخفيض الإيرادات الخاصة بمبيعات النفط الخام والغاز (411) .
- 2- انخفاض مجموع مصادر التمويل – قصيرة الأجل بمبلغ (52,243,813,863) دينار، وذلك لانخفاض كل من :
- أ- انخفاض قيمة حساب مجهزون قطاع عام بمبلغ (30,704,847,466) دينار وذلك لان المبلغ السابق الذي تم تثبيته والبالغ (137,681,963,670) دينار كان بناءً على الاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم غير المدفوعة وحسب الحصة الفعلية المتمثلة (50%) من النفقات الفعلية لشركة الاستكشافات النفطية + هامش الربح (15%) ، في حين إن المبلغ واجب التثبيت عند تطبيق المعيار (IFRS 6) هو (93,023,579,308) + هامش الربح (13,953,536,896) دينار الخاص بالشركة ليكون المبلغ الكلي هو (106,977,116,204) دينار . وبالتالي فإن الفرق بين المبلغين يمثل مقدار الانخفاض في حساب مجهزون قطاع عام .
- ب- انخفاض قيمة حساب دائنو توزيع أرباح بمبلغ (21,538,966,397) دينار وذلك لانخفاض الفائض القابل للتوزيع بعد التعديل ، والذي أدى إلى تخفيض حصة الخزينة العامة وحصة المنتسبين فضلاً عن حصة احتياطي الرعاية الاجتماعية أدى و حسب النسب النافذة بموجب القوانين والتعليمات .

ثانياً : كشف الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع

وزارة النفط

شركة نفط البصرة

حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر للتوزيع للسنة المالية المنتهية في 31 / كانون الأول / 2015

(المبالغ بالدنانير)

2015	2015	رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
بعد التعديل	قبل التعديل		
7,242,422,575,52 3	7,407,640,931,92 7	إيراد النشاط الجاري	13
5,361,741,064,04 5	5,499,423,027,71 5	تنزل كلفة النشاط الجاري	
588,092,872,897	588,092,872,897	كلفة الإنتاج	15
5,949,833,936,94 2	6,087,515,900,61 2	كلفة الخدمات الإنتاجية	15
		صافي كلفة الإنتاج	
-15,490,083,149	-15,490,083,149	التغير في مخزون الإنتاج التام	
5,965,324,020,09 1	6,103,005,983,76 1	صافي كلفة النشاط الجاري	
1,277,098,555,43 2	1,304,634,948,16 6	فائض النشاط الجاري	
238,155,068,858	238,155,068,858	ينزل كلفة الخدمات التسويقية	7
1,038,943,486,57 4	1,066,479,879,30 8	فائض الإنتاج والمتاجرة	
3,770,059,515	3,770,059,515	يضاف - فوائد وإيجار أراضي زراعية	46
102,095,060,638	102,095,060,638	ينزل - كلفة الخدمات الإدارية	15
940,618,485,451	968,154,878,185	فائض العمليات الجارية	
		تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى	
4,751,780,449	4,751,780,449	الإيرادات التحويلية	48
142,540,198,814	142,540,198,814	الإيرادات الأخرى	49
147,291,979,263	147,291,979,263	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	
		تنزل المصروفات التحويلية والأخرى	
79,319,575,825	79,319,575,825	المصروفات التحويلية	38
320,596,389,364	320,596,389,364	المصروفات الأخرى	39
399,915,965,189	399,915,965,189	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	
687,994,499,525	715,530,892,259	الفائض القابل للتوزيع	
6.879,944,995	7,155,308,923	احتياطي الرعاية الاجتماعية 1%	1%
		الفائض موزع كما يلي	

		نسب التوزيعات وفقاً لأحكام التشريعات النافذة	
681,114,554,530	708,375,583,336	حصة وزارة المالية (الخزينة العامة)	%45
306,501,549,538	318,769,012,501	حصة المنتسبين	33%
191,330,618,301	200,326,757,807	حصة البحث والتطوير	7%
47,678,018,817	49,586,290,834	حصة الخدمات الاجتماعية	5%
34,055,727,726	35,418,779,167	احتياطي العام أو المتبقي	10%
101,548,640,148	104,274,743,027		
681,114,554,530	708,375,583,336		

يوضح كشف الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر في الصفحة السابقة المبالغ التي تم الاعتراف بها كإيرادات ومصاريف قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) ويلاحظ منه إن الفائض القابل للتوزيع قد انخفض بمقدار (27,536,392,734) دينار وذلك بموجب التغييرات الموضحة في أدناه :

أ- الانخفاض في مجموع إيرادات النشاط الجاري نتيجة إلغاء الاعتراف بمبلغ (165,218,356,404) دينار وذلك حسب المبررات الوارد ذكرها سابقاً في الصفحة رقم ( 15 )

ب- الانخفاض في تكلفة الإنتاج بمبلغ (137,681,963,670) دينار وذلك لإلغاء الاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم كمصروفات تشغيلية استناداً إلى تعارضها مع روح المعيار الدولي المطبق .

ومن الجدير بالذكر إن انخفاض الفائض القابل للتوزيع قد نتج عنه انخفاض حصة الأطراف المستفيدة من الأرباح أيضاً لخصوعها إلى نسب توزيع ثابتة حسب القوانين والتعليمات النافذة ويسري هذا التفسير على كشف الاحتياطيات المعروض في أدناه أيضاً .

### ثالثاً : كشف الاحتياطيات

#### وزارة النفط

#### شركة نفط البصرة

#### كشف الاحتياطيات كما في 31 / كانون الأول / 2015

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	2015 قبل التعديل	2015 بعد التعديل
221	احتياطيات رأسمالية	814,438,636,731	814,438,636,731
	الرصيد كما في 1/1/2015		
	الإضافة خلال السنة		
2211	احتياطي التوسعات	294,704,388,987	294,704,388,987
2212	احتياطي استبدال موجودات ثابتة	12,683,350,533	12,683,350,533
	احتياطي المكاسب الرأسمالية	23,125,293	23,125,293
	مجموع الاحتياطيات الرأسمالية	1,121,849,501,544	1,121,849,501,544
222	احتياطي عام	26,086,381,530,165	26,086,381,530,165
	الرصيد كما في 2015/1/1		
	تضاف : التسويات المدينة	6,685,946,362,931	6,688,672,465,810
	تطرح : التسويات الدائنة	-1,252,906,424,052	-1,252,906,424,052
	مجموع الاحتياطي العام	31,519,421,469,044	31,522,147,571,923
223	احتياطيات متنوعة		

164,834,039,290	166,742,311,307	7% حصة البحث والتطوير
81,125,820,468	82,488,871,909	5% الخدمات الاجتماعية
245,959,859,758	249,231,183,216	مجموع الاحتياطات المتنوعة
32,887,230,830,346	32,893,228,256,683	مجموع الاحتياطات

رابعاً : كشف الدائون

## وزارة النفط

## شركة نفط البصرة

## كشف الدائون كما في 31 / كانون الأول / 2015

(المبالغ بالدنانير)		رقم الدليل المحاسبي
2015 بعد التعديل	2015 قبل التعديل	اسم الحساب
137,468,334,329	360,039,315,603	مجهزون تجاريون 261
0	0	مجهزون قطاع عام 2611
137,468,334,329	360,039,315,603	مجهزون قطاع خاص 2614
613,929,312,020	613,929,312,020	حسابات جارية دائنة 263
668,730,071,875	668,730,071,875	حسابات جارية دائنة داخل الوزارة 2631
1,282,659,383,895	1,282,659,383,895	دائون نشاط غير جاري 265
30,600,125,322	30,600,125,322	حسابات دائنة متنوعة 266
3,534,680,090	3,534,680,090	تأمينات مستلمة 2661
49,474,439,554	49,474,439,554	إيرادات مستلمة مقدماً 2662
160,587,309	160,587,309	مصاريق مستحقة 2663
2,099,145,766	2,099,145,766	رواتب وأجور مستحقة 2664
5,828,566,758	5,828,566,758	رواتب وأجور معادة 2665
76,803,802	76,803,802	مديرية التقاعد العامة 2666
91,774,348,601	91,774,348,601	تعويضات وغرامات مؤجلة 2669
6,614,603,686	6,614,603,686	استقطاعات لحساب الغير 267
10,519,456,949	10,519,456,949	استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير 2671
17,134,060,635	17,134,060,635	استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير 2672
896,268,816,153	917,825,782,550	دائون توزيع أرباح 268
896,268,816,153	917,825,782,550	
2,617,189,077,421	2,669,432,891,284	مجموع الدائون

يتضح من الكشف أعلاه انخفاض إجمالي حساب الدائون بمبلغ (52,243,813,863) دينار وذلك لانخفاض حساب مجهزون قطاع عام بمبلغ (30,704,847,466) دينار وذلك لان التثبيت السابق كان بمبلغ (137,681,963,670) دينار عن مساهمة الشركة في تمويل شركة الاستكشافات النفطية وعند تطبيق المعيار تبين إن المبلغ الفعلي نتيجة المشاريع المقدمة هو (106,977,116,204) دينار وحسب التفاصيل المذكورة سابقاً ، فضلاً عن انخفاض حساب دائن توزيع أرباح بمبلغ (21,538,966,397) دينار على الرغم من انخفاض الفائض القابل للتوزيع بعد التعديل ، وذلك لعدم احتسابها بصورة صحيحة قبل التعديل حسب النسب النافذة بموجب القوانين والتعليمات .

### خامساً : كشف المدينون

#### وزارة النفط

#### شركة نفط البصرة

#### كشف المدينون كما في 31 / كانون الأول / 2015

(المبالغ بالدينارين)					
2015	2015	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	2015	2015
قبل التعديل	قبل التعديل				
		161	مدينون تجاريون		
126850,993,510,	1,016,211,866,530	1611	مدينون قطاع عام		
22,158,004	22,158,004	1615	مدينون عالم خارجي		
0851,015,668,13	1,016,234,024,534				
		163	حسابات جارية مدينة		
92,074,904,255	92,074,904,255	1631	حسابات جارية مدينة داخل الوزارة		
460,649,721,938	460,649,721,938	165	مدينو النشاط غير الجاري		
		166	حسابات مدينة متنوعة		
653,000,000	653,000,000	1661	تأمينات لدى الغير		
728,381,665	728,381,665	1663	مصاريف مدفوعة مقدماً		
42,396,547	42,396,547	1665	فروقات نقدية ومخزنية		
1,423,778,212	1,423,778,212				
		167	سلف		
1,578,458,000	1,578,458,000	1671	سلف لأغراض النشاط		
342,725,609	342,725,609	1672	سلف المنتسبين		
1,921,183,609	1,921,183,609				
41,407,085,256,14	1,572,303,612,548	16	مجموع المدينون		

إن الانخفاض الحاصل في حساب المدينون كان نتيجة إلغاء الاعتراف بمبلغ (165,218,356,404) دينار من حساب إيرادات النشاط الجاري والتي سجلت في ذمة وزارة المالية الممولة للشركة وبناءً على تطبيق متطلبات المعيار وعدم ترحيل نفقات الاستكشاف والتقييم كمصاريف (مستلزمات خدمية) فإن الشركة لا تستحق هذه الإيرادات وبالتالي لا يتحقق أي دين على ذمة وزارة المالية المسؤولة عن تمويل الشركة .

### 3-3: مناقشة النتائج

أثبت نتائج البحث حجم المنافع التي تولدت من تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) في الشركة عينة البحث إذ ساهم بشكل مباشر في تضيق مجالات تضخيم المصاريف التشغيلية للشركة لغرض الحصول على هامش ربح قدرة (20%) إذ تشير النتائج إلى تخفيض إيرادات النشاط السلي للشركة بمقدار (165,218,356,404) دينار مما أدى إلى انخفاض الفائض القابل للتوزيع بنسبة (4%) وبمقدار (27,536,392,734) دينار وهذا بدوره ساهم في تخفيض استحقاق الأطراف المستفيدة من الأرباح ، فضلاً عن انخفاض حقوق شركة نفط البصرة بذمة الغير (وزارة المالية) بمقدار (165,218,356,404) دينار . ومن جانب آخر يمكن القول إن اعتماد تكلفة المشاريع والدراسات المنفذة بشكل خاص في الإفصاح عن نفقات الاستكشاف والتقييم ، قد ساهم في تعزيز المعلومات المالية بالخصائص النوعية لا سيما خاصية الموثوقية . وترتيباً على ما سبق يمكن القول إن المركز المالي ونتيجة النشاط بعد التطبيق تعبر بصدق وعدالة قدر تعلق الأمر بنفقات الاستكشاف والتقييم . وبالتالي فإن فرضية البحث التي تنص على " إن تطبيق المعيار (IFRS 6) سيسهم في توفير المعالجات المحاسبية المناسبة عن نفقات الاستكشاف والتقييم بشكل يعزز من جودة التقارير المالية للشركات الاستخراجية بشكل عام وجودة الأرباح بشكل خاص " قد تم إثباتها .

#### المبحث الرابع

##### الاستنتاجات والتوصيات

يتناول هذا المبحث أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحثان بعد استكمال الإطار النظري المفاهيمي والإطار العملي للبحث ، وسيتم عرض الاستنتاجات والتوصيات على وفق محورين ، يتمثل الأول بالاستنتاجات ، ويتضمن المحور الثاني على التوصيات .

#### 1-4: المحور الأول : الاستنتاجات

- 1- إن الآلية المعتمدة من قبل النظام المحاسبي الموحد في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم تعتمد على تأجيل الإبلاغ عن الخسائر المتحققة فعلاً ، إذ تتم رسملة نفقات المشاريع غير الناجحة ، وإطفائها كمصروفات في فترات مالية لاحقة ، الأمر الذي يؤثر سلبياً على جودة ومنفعة التقارير المالية للشركات الاستخراجية .
- 2- إن الطريقة التي تعتمدها شركة نفط البصرة في التعامل مع نفقات الاستكشاف والتقييم هي مختلفة تماماً عن الطريقة التي وافرها النظام المحاسبي الموحد .
- 3- إن جوهر الاعتراف بالمصروف يعتمد على مفهوم أن التضحية الاقتصادية تقابلها منفعة وأي تضحية لا تقابلها منفعة فهي خسارة ، لذا فإن اعتماد طريقة النسب كأساس للاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم كمصاريف تتحملها الشركة الاستخراجية هي طريقة لا تمت للأدب المحاسبي بأي صلة وتثير علامة استغراب كبيرة عن واقع التنظيم المحاسبي في هذه الشركات ومدى دلالة وصدق تقاريرها المالية .
- 4- إن توافر نظام كلفوي رصين في شركة الاستكشافات النفطية يحدد تكاليف المشاريع والدراسات الاستكشافية والتقييمية من شأنه أن يساهم في توفير طريقة تمويل أكثر عدالة وإنصافاً للشركات الاستخراجية من خلال تحميلها بنفقات المشاريع والدراسات المنفذة لصالحها بالتحديد + هامش الربح المناسب .
- 5- إن اعتماد طريقة المجهودات الناجحة والابتعاد عن طريقة النفقات الأيرادية المؤجلة التي ينتهجها النظام المحاسبي الموحد ، من شأنها توليد تقارير مالية ذات جودة عالية تعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط ، ويتم ذلك عملياً من خلال ترحيل نفقات الاستكشاف والتقييم على حساب مشروعات تحت التنفيذ (129) لحين التأكد من وجود النفط والغاز بكميات تجارية ، فإذا كانت النتيجة ايجابية ترحل تلك النفقات على الحسابات المقابلة المقترحة في أعلاه وإذا كانت النتيجة سلبية تغلق كمصاريف في قائمة الأرباح والخسائر .
- 6- إن الأساس المتبع في إطفاء نفقات الاستكشاف والتقييم على شكل أقساط سنوية (10%) هو غير سليم لاسيما مع وجود العديد من الحقول المستمرة بالإنتاج منذ عشرات السنين والذي تم استكشافها بجهد وطني .
- 7- إن الآلية المتبعة عالمياً في إطفاء نفقات الاستكشاف والتقييم هي طريقة الوحدات المنتجة التي يتم فيها تقسيم نفقات البحث والاستكشاف الخاصة بالحقل النفطي أو الغازي على مقدار الاحتياطي (HC-reserve) وتعد هذه الأكثر توافقاً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وتنسجم في إعطاء رؤية حقيقة ذات جودة عالية عن نتيجة نشاط الشركات الاستخراجية .
- 8- إن وصف الأرباح المعلنة بالجودة يتعلق بمدى تقارب نسبتها مع صافي التدفقات النقدية التشغيلية ، فضلاً عن صغر حجم التلاعب بالاستحقاقات الاختيارية على فرض إن التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة والخارجة تعبر عن الواقع بصدق .
- 9- إن تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) ساهم في الكشف عن حجم التلاعب بالأرباح في الشركة عينة البحث وأدى إلى تخفيض الفائض القابل للتوزيع بنسبة (4%) وبمقدار (27,536,392,734) دينار .

#### 2-2: المحور الثاني : التوصيات

- 1- أهمية توجيه ديوان الرقابة المالية الاتحادي للشركات الاستخراجية بشكل عام والشركة عينة البحث بشكل خاص بالابتعاد عن الطريقة المتبعة حالياً للتعامل مع نفقات الاستكشاف والتقييم حسب الطريقة الأيرادية والالتزام بما ورد من معالجات في النظام المحاسبي الموحد فقط لحين تطويره من قبلها وفق المعيار (IFRS 6) .

- 2- ضرورة الابتعاد عن طريقة النسب في قياس نفقات الاستكشاف والتقييم الخاصة بكل شركة إستخراجية على حدة ، ويتم ذلك فقط بالاعتماد على الكشوفات الكفوية الخاصة بكل مشروع أو دراسة منفاذة .
- 3- نظراً لعدم وجود نظام كلفوي سليم من الناحية العلمية والعملية في شركة الاستكشافات النفطية ، يوصي الباحثان بأهمية اعداد وتطبيق نظام كلفوي وفق الأسس العلمية الرصينة مستغلين في ذلك الأبحاث والدراسات المحاسبية المتعلقة بهذا الشأن .
- 4- اعتماد طريقة المجهودات الناجحة حصراً في التعامل مع نفقات الاستكشاف والتقييم ، بهدف الوصول إلى تقارير مالية تعبر بصدق وعدالة عن واقع المركز المالي ونتيجة النشاط الخاصة بالشركة الاستخراجية .
- 5- الابتعاد عن الأساس الحالي المتبع في إطفاء نفقات الاستكشاف والتقييم وفق النسب الثابتة ، والاعتماد على الآلية المتبعة عالمياً والتي تتمثل بطريقة الوحدات المنتجة التي يتم فيها تقسيم نفقات البحث والاستكشاف الخاصة بالحقل النفطي أو الغازي على مقدار الاحتياطيّات (HC-reserve) وتعد هذه الأكثر توافقاً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وتنسجم في إعطاء رؤية حقيقة ذات جودة عالية عن نتيجة نشاط الشركات الاستخراجية .

### المصادر العربية

#### أولاً : الوثائق والتقارير الرسمية :

- 1- شركة الاستكشافات النفطية : قسم المالية : البيانات والحسابات الختامية لعام (2015) .
- 2- شركة نفط البصرة : قسم المالية : البيانات والحسابات الختامية لعام (2015)

#### ثانياً : الكتب العربية :

- 1- البلقاوي ، أحمد الرياحي " نظرية محاسبية " الطبعة العربية ، تعريب رياض العبد الله ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، الأردن 2009 .
- 2- ديوان الرقابة المالية ، " النظام المحاسبي الموحد " الطبعة الثانية ، دار الكتب والوثائق ، العراق 2011.
- 3- الراوي ، أحمد عمر " اقتصاديات النفط والغاز العراقي مسارات النجاح والإخفاق " الطبعة الأولى ، دار الصماء ، سوريا 2016 .
- 4- القاضي ، حسين و الريشاني ، سمير " محاسبة البترول " الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن 2010 .
- 5- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، 2011 ترجمة المجمع العلمي للمحاسبين القانونيين ، الأردن 2015 .

#### ثالثاً : البحوث والدوريات العربية :

- 1- رحمن ، أمال و طواهر ، محمد التهامي " تأثير النفط على البيئة خلال مرحلة النقل – حالة الجزائر " العدد (12) ، مجلة الباحث ، الجزائر 2013 .
- 2- الطيب ، أبو بكر عبد الباقي محمد " المحاسبة على نفقات البحث والإستكشاف في ضوء معايير التقارير المالية (IFRS) ، العدد (23) ، مجلة جامعة القران الكريم والعلوم الإسلامية ، السودان 2011.

#### رابعاً : الرسائل والأطاريح الجامعية :

- 1- السعدي ، حسنين سعد خلف " دور المعلومات الكفوية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي – دراسة حالة في شركة الاستكشافات النفطية / ش . ع ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، العراق 2017 .
- 2- باعمودي ، مراد عبد الله احمد " العوامل المؤثرة في التقدير المحاسبي وأثرها على مصداقية التقارير المالية مع دراسة تطبيقية على الشركات اليمنية " رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مصر 2016 .
- 3- عبد الكاظم ، محمد راضي " تصميم نظام للتكاليف المعيارية في نشاط استخراج النفط الخام والغاز المقترح لشركة نفط الشمال " رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق 2011 .

## Foreign References

### First : Periodicals & : Publications

- 1- Abaoub , Ezzeddine & Nouri , Yosr “ Earnings management and analyst coverage changes around IFRS implementation : evidence from France ” International journal of business and finance research , Vol. 9, No. 3, 2015, pp. 83-94 .

- 2- Abushaiba , Ibrahim ali & Eldanfour , Ibrahim ‘ ‘ Argument of Accounting for oil and gas upstream activities ‘ ‘ International journal of humanities and management sciences (ijhms) Vol 2, issue 3 ,2014 , pp. 2340-4044 .
- 3- *Alsaadi , Abdullah & M. Shahid , Ebrahim & Aziz , Jaafer ‘ ‘ Corporate social responsibility , Shariah – compliance and earnings quality ‘ ‘ J Finance Serve res , Springer , 2016 .*
- 4- *Bao , Ben – Hsien & Bao , Da-Hsien ‘ ‘ Income smoothing , earnings quality and firm valuation ‘ ‘ Journal of business finance & accounting , Vol . 31, No. 9-10 , 2004, Pp 1525 – 1557.*
- 5- *Barth , Mary E. & Landsman , Wayne R. & Lang ,Mark H. ‘ ‘ International accounting standards and accounting quality ‘ ‘ Journal of accounting research , Vol. 46, No. 3, 2008 , pp 467-498 .*
- 6- Callen , Jeffrey & Morel , Mindy & Richardson , Grant ‘ ‘ Do culture and religion mitigate earnings management ? Evidence from a cross – country analysis ‘ ‘ International Journal if disclosure and governance , Vol . 8, No .2 , 2010 ,pp 103 – 121 .
- 7- Cortese , Corinne L .& Irvine , Helen J . ‘ ‘ Investigating international accounting standard setting : the black box of IFRS 6 ‘ ‘ Research Accounting Regulation 22 , pp . 87-95 , 2010.
- 8- Dyreng , Scott D. & Mayew , William J . & Williams , Christopher ‘ ‘ Religious Social Norms and Corporate financial reporting ‘ ‘ Journal of Business finance ,2012 .
- 9- Francis, Jennifer & Lafond , Ryan & Olsson , Per& Schiper , Katherine ‘ ‘ The market pricing of accruals quality ‘ ‘ "journal of Accounting and Economics", Issue 39 , 2005 .
- 10- Gaio , Cristina & Raposo , Clara ‘ ‘ Earnings quality and firm valuation : international evidence , journal Accounting and finance ,Vol. 51 , issue. 2, pp. 467-499 , 2011 .
- 11- *Hermanns , Severine ‘ ‘ Financial information and earnings quality : a literature review ‘ ‘ center for research in finance and management , University of Namur, 2006 .*
- 12- *Jiraporn , Pornsit & Miller , Gary A .& Yoon , Soon ,Suk & Kim , Young S. ‘ ‘ Is earnings management opportunistic or beneficial ? an agency theory perspective ‘ ‘ International review of financial analysis , Vol. 17 , 2008 , pp 622-634 .*
- 13- Kaidonis , Mary A . & Irvine , Helen J . & Cortese , Corinne L. ‘ ‘ Extractive industries accounting and economic consequences: past, present and future ‘ ‘ Accounting forum 33 , pp 27-37 ,2009.
- 14- *Lo , Kin ‘ ‘ earnings management and earning quality ‘ ‘ Journal of accounting and economics , Vol. 45 ,2008, pp 350-357.*
- 15- Lobo , Gerald J. & Zhou , Jian ‘ ‘ Disclosure quality and earning management ‘ ‘ Asia – pacific journal of accounting and economics ,Vol. 8 , 2001.
- 16- Mohammady , Ahmad ‘ ‘ earnings quality constructs and measures ‘ ‘ School of Economics, Kingston University London , 2010.
- 17- *Nijam , Habeeb Mohamed & Jahfer , Athambawa ‘ ‘ IFRS adoption and financial reporting quality : A review of evidences in different Jurisdictions ‘ ‘ International letters of social and humanistic sciences ,Vol. 69 , 2016 , pp 93-106 .*
- 18- *Penman , Stephen H. & Zhang , Xiao – Jun ‘ ‘ accounting conservatism, the quality of earnings and stock returns ‘ ‘ Columbia University ,*
- 19- Perotti , Pietro & Wagenhofer , Alfred ‘ ‘ earnings quality measures and excess returns ‘ ‘ journal of business finance & accounting , Vol. 41 , issue. 5-6, pp. 545-571, 2014 .
- 20- *Roychowdhury , Sugata ‘ ‘ earnings management through real activities manipulation ‘ ‘ journal of accounting and economics , Vol. 42 ,2006, pp 335-370 .*
- 21- Schugart , Gary ‘ ‘ Workbook on oil and gas accounting ‘ ‘ , Institute of energy ,law & enterprise , university of Houston law center , Part.1 ,2002
- 22- Shipper, Katherine and Linda Vincent," Earnings Quality", Accounting Horizons , Vol . 17, 2003, pp 97-110.
- 23- *Soon , Kelly Wee ‘ ‘ Individual assignment ( earning management : is it good or bad ) Management and Science University (MSU) , 2011*

- 24- Umobong , Asian A. “ choice of accounting methods and reported earnings by oil and gas producing firms in Nigeria : A critical evaluation of full cost versus successful effort methods ” , Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 4, No.12; August, 2015.
- 25- Visvanathan , Gnanakumar “ An empirical investigation of closeness to cash as a determinant of earnings response coefficients ” Accounting and Business research , Vol . 36 , No . 2, 2006 , pp 109 – 120.

**Second : Thesis’s and Dissertations**

- 1- Barua , Abhijit “ Using FASB’S qualitative characteristics in earnings quality measures ” A dissertation of doctor of philosophy in accounting , Louisiana state university , 2006 .
- 2- Cooke, Jeffrey Emmet. *Patterns of partner selection within a network of joint ventures in oil and gas exploration, Doctor thesis , university of Phoenix ,2008 .*

**Third : Others & Internet**

- 1- Deloitte , “ IFRS 6 Exploration for and Evaluation of mineral resources “ IAS Plus , January 2005, special ed , available online at : [www.iasplus.com/en/binary/iasplus/0501ifrs6.pdf](http://www.iasplus.com/en/binary/iasplus/0501ifrs6.pdf)
- 2- Ernst & Young “ Us GAAP vs. IFRS the basics : oil and gas , 2009 available online at : [www.ey.com/.../ifrsbasics...oilandgas.../ifrsbasics\\_bb1757\\_oilandgas\\_may2009.pdf](http://www.ey.com/.../ifrsbasics...oilandgas.../ifrsbasics_bb1757_oilandgas_may2009.pdf)
- 3- Ewert , Ralf & Wagenhofer , Alfred “ accounting standards , earnings management , and earning quality ” , 2013 , available online at: <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/aut14Mar17AWagenhofer.pdf>